GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35818C
Inscrit le 6 février 2015

-

Audience publique du 10 novembre 2015

Appel formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 31 décembre 2014 (n° 31806 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, d'impôt sur la fortune et de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

----
-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35818C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015 par Maître Mario DI STEFANO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à …, immatriculée au Registre du Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro …, et représentée par son conseil d'administration en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 31 décembre 2014, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 septembre 2012 (n° C 17448 du rôle) ayant rejeté sa réclamation dirigée contre :

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008,
- les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008,
- les bulletins de la retenue de l'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008,
- les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009,
- les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009,

tous émis le 14 décembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes,

- le décompte établi le même jour par le bureau de recette Luxembourg de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 4 mars 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 avril 2015 par Maître Mario DI STEFANO pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jens KONRAD, en remplacement de Maître Mario DI STEFANO, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mai 2015.

-

La société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *Société* », fit l'objet de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes au cours de l'année 2009 d'un contrôle fiscal portant sur les années d'imposition 2006, 2007 et 2008, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 25 octobre 2011, ci-après désigné par le « *rapport* ».

Le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes émit le 14 décembre 2011 à l'égard de la Société pour chaque exercice fiscal concerné, à savoir les années 2006, 2007 et 2008, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après les « *bulletins IRC* »), les bulletins de l'impôt commercial communal (ci-après les « *bulletins ICC* »), ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2007 et 2008, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2008 et au 1.1.2009 et les bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années 2008 et 2009.

Par courrier du 14 mars 2012, la Société introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation contre ces bulletins émis le 14 décembre 2011, ainsi que contre un décompte émis le même jour.

Par décision du 12 septembre 2012 (n° C 17448 du rôle), le directeur déclara la réclamation irrecevable pour autant qu'elle était dirigée contre le décompte du 14 décembre 2011 et non fondée pour le surplus. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 14 mars 2012 par Me Jens Konrad, pour réclamer au nom de la société anonyme …, avec siège social à …, contre :*

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009, tous émis le 14 décembre 2011;

- le décompte du 14 décembre 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (A0) ;

Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférente ;

qu'en application du paragraphe 5 de la 2[e] GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 se trouvent, affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir opéré des redressements par rapport aux résultats déclarés pour les années 2006, 2007 et 2008 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008

Considérant que les réclamations en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'exploitation directe ou indirecte, avec d'éventuels partenaires financiers, de restaurants, clubs, discothèques, lieux de divertissements, surfaces de commerces, ainsi que la détention et/ou l'exploitation de franchises commerciales et en particulier l'exploitation d'une discothèque-restaurant à Luxembourg sous l'enseigne « … » ;

Considérant que la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions pour les années 2006, 2007 et 2008 ;

Considérant qu'il ressort entre autres du rapport du service de révision comportant 16 pages, ainsi que 7 annexes comportant 45 pages, d'une part, qu'elle a simulé le montant des dépenses d'exploitation et, d'autre part, qu'elle n'a pas déclaré toutes les recettes ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante relève 5 constatations faites par le réviseur, notamment en rapport avec le refus de l'octroi de pertes reportables, deux charges exceptionnelles non admises, l'ajout de recettes et des frais de représentation et de déplacement non admis ;

Quant à la forme et au fond de la comptabilité de la réclamante

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante fait valoir que « la régularité d'une comptabilité est indépendante de la lisibilité des documents et écriture ou de l'entrain du contribuable pour fournir des pièces manquantes » et que grâce aux efforts prouvés de la société ..., seul un nombre limité de pièces n'a pu être communiqué et que toutes les explications demandées ont été fournies » ;
que la réclamante a encore établi un état des dépenses (19 dépenses pour 2006, 13 dépenses pour 2007 et 8 dépenses pour 2008) pour lesquelles les pièces justificatives n'auraient pas été fournies ; qu'« en moyenne sur 36 mois, un plus d'une opération par mois qui n'aurait pas été correctement documentée » et qu'« il ne peut dès lors être conclu à un grand nombre de factures absentes » et à une comptabilité irrégulière » ;

Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 16 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels ; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise ; qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le § 208 (1) de la loi générale des impôts (AO) crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que « Pour les trois exercices sous révision ont été fournis à chaque fois un classeur contenant les différents Journaux, le Grand Livre, le Livre des salaires ainsi qu'un historique des fournisseurs et des clients. Pour l'exercice 2006 ont été remis trois classeurs d'extraits bancaires et sept cartons de factures fournisseurs, pour l'exercice 2007 trois classeurs d'extraits bancaires et six cartons de factures fournisseurs, pour l'exercice un carton d'extraits bancaires et trois cartons de factures fournisseurs. Pour les exercices 2006 et 2007 les factures des fournisseurs sont d'abord classées alphabétiquement puis essentiellement chronologiquement. Pour l'exercice 2006 les factures des fournisseurs réglées par carte de crédit se trouvent ensemble avec les extraits VISA au classeur des extraits bancaires, les notes des fournisseurs réglées en numéraire se trouvent dans un carton à part, elles sont attachées à des listings intitulés : Factures réglées espèces fournisseurs de bureau et affranchissement / Détail de factures diverses / Factures réglées espèces Taxis-Essence-Divers / Factures réglées espèces Bar-

Restaurant-Hôtel. Pour l'exercice 2008 les factures des fournisseurs, entremêlées d'extraits bancaires sont classées chronologiquement. Comme seule trace du passage auprès d'un comptable les factures portent un sceau rectangulaire avec à l'intérieur, pour l'exercice 2006 l'inscription «…» et pour les exercices 2007 et 2008 l'inscription « … ». La fiduciaire … s'occupait, suivant factures, des écritures comptables de l'exercice 2006. La fiduciaire … s.à r.l. s'occupe des écritures comptables de l'exercice 2007 et suivants. Les factures ne portent aucune trace quant à la date de leur comptabilisation ni quant aux comptes débités et crédités, c'est par devinette qu'il faut localiser le compte sur lequel est comptabilisée une facture. Les vérifications des écritures sur les comptes d'achats (achats de marchandises destinées à la revente, frais généraux) à l'aide des factures fournisseurs montraient que pour les trois exercices un nombre très élevé de factures manquaient. Par lettre du 3 mai 2011 (...) le contribuable en a été informé et invité à fournir pour le 30 mai 2011 les pièces manquantes ainsi que justification et bien-fondé d'un certain nombre d'opérations et de postes de frais. Sur demande un délai supplémentaire jusqu'au 4 juillet 2011 lui a été accordé. Malheureusement les pièces et explications finalement fournies ont été incomplètes et insatisfaisantes à un tel point qu'une deuxième lettre s'est avérée nécessaire (...).» ;

Considérant qu'en raison de l'objet de la réclamante, i.e. la vente de boissons avec consommation sur place, la tenue journalière soignée, voire consciencieuse et exacte, du compte de caisse est indispensable ; qu'en l'espèce le réviseur cite quelques exemples où les écritures comptables concernent des paiements en espèces de frais qui ont été engagés à l'étranger ; que d'autres écritures ne révèlent pas les noms des fournisseurs qui ont été réglés en espèces etc. ;

Considérant que même si la réclamante a produit deux attestations testimoniales établies en guise de motivation, afin de montrer, d'une part, des frais de voyage et de promotion de l'établissement et, d'autre part, le remboursement de frais engagés par le personnel, il n'en reste pas moins que des chiffres précis accompagnés de pièces justificatives font défaut ;

qu'en vertu de l'article 14 du Code de commerce, les pièces justificatives, les lettres reçues et les copies des lettres envoyées doivent être conservées par ordre de date, selon un classement méthodique ;

qu'en vertu des dispositions de l'article 11 du Code de commerce, les documents ou informations visés aux articles 11, 12, 14 et 15, quelle que soit la forme de leur conservation, doivent être conservés pendant dix ans à partir de la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ;

Considérant que le réviseur a conclu qu'en l'occurrence « Une comptabilité difficilement lisible, un nombre important de factures d'achats faisant défaut, les factures à la base de ventes absentes, un compte CAISSE parsemé d'écritures difficiles voire impossibles à déchiffrer, des charges importantes non justifiées de façon satisfaisante ainsi que le peu d'entrain voire l'incapacité du contribuable pour fournir pièces manquantes, documents et justifications demandés font conclure à une comptabilité irrégulière tant quant à la forme que quant au fond » ;

Considérant que le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme ;

que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;

Considérant que, suite à ses constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité de la réclamante quant à la forme et quant au fond ;

Considérant qu'en vertu de l'article 114 L.I.R. et du § 9bis GewStG, la déductibilité des reports déficitaires est entre autres subordonnée à la condition que les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue;

Considérant que la réclamante invoque encore le non respect des dispositions du § 205 AO ;

qu'il résulte cependant du rapport du réviseur que le délai pour la production des pièces justificatives ou de réponses à des questions supplémentaires a été prolongé pendant au moins une fois ;

que le rapport du réviseur a été transmis à la réclamante afin de pouvoir prendre position ;

qu'il s'ensuit qu'en l'espèce les dispositions du § 205 AO ont été respectées ;

<u>*Quant aux charges exceptionnelles*</u>

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d'imposition a refusé la déduction, d'une part, d'une créance douteuse « … s.à r.l. » d'un montant de … euros et, d'autre part, d'une provision avec une créance « … » de … euros ;

Considérant qu'en ce qui concerne la provision pour créance douteuse « … s.à r.l. » refusée au titre de l'année d'imposition 2008, le réviseur a établi les constatations suivantes : « Les documents fournis en réponse à la lettre du 3 mai 2011 avaient été interprétés par le réviseur en ce sens que la vente d'une cuisine à la société … SARL avait été valablement contestée et annulée en justice. Or tel n'est pas le cas. Lors de l'entrevue du 30 août 2011 Monsieur … a expliqué que la créance a été provisionnée pour le seul motif que la vente est contestée en justice et que pour l'instant l'affaire est toujours pendante devant le tribunal. La vente est contestée par le propriétaire des locaux de la discothèque, celui-ci arguant que la cuisine vendue est gagée afin de garantir le paiement du loyer. Si le propriétaire obtient gain de cause, la vente est annulée, ... S.A. redevient propriétaire de la cuisine et perd le bénéfice sur la vente. Tout au plus pourrait-on provisionner la perte de ce bénéfice, encore faudrait-il qu'il soit établi qu'a la date de clôture du 31.12.2008 ... S.A. devait s'attendre à perdre le procès. Si ... S.A. gagne le procès la vente suit son cours normal. Fiscalement le réviseur ne voit pas de justification pour cette provision. Un bilan fiscal sera dressé, la provision sera annulée et réintégrée au résultat. Un supplément d'information a été promis pour le 2 septembre 2011. Ce supplément a finalement été transmis avec le courrier du 12 septembre 2011. Il s'agit d'abord d'une lettre du 6 septembre 2011 de l'étude DI STEFANO à ... attestant d'abord que l'étude DI STEFANO défend les intérêts de ... S.A. dans un litige avec … SARL et .... Suivant la même lettre « par citation du 1er juillet 2010, la société ... SARL a cité la société ... S.A. pour se voir condamner à payer la somme de … € » et que l'affaire est actuellement pendante devant la Justice de Paix Luxembourg. On ne comprend d'abord pas qui a été condamné ici ni pour quel motif. Dès lors qu'il s'agit de juger du bien-fondé d'une provision au 31.12.2008 la lettre fournie n'est d'aucune utilité. » ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante fait valoir que la provision serait justifiée en vertu du principe de prudence ;

Considérant néanmoins qu'il n'est pas clair si la réclamante a effectivement vendu la cuisine litigieuse ou non ;

qu'il n'est en plus pas clair si la réclamante a effectivement voulu vendre ou non la cuisine litigeuse ;

que la requérante n'a produit aucune pièce justificative en relation avec la provision « ... s.à r.l. » ;

que c'est donc à bon droit que le réviseur et le bureau d'imposition ont contesté le bien-fondé de la provision litigieuse de … euros ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d’imposition a encore annulé une provision « Chèque … » d’un montant de … euros ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que « Par lettre du 3 mai 2011 le contribuable avait été invité à fournir les pièces justificatives à l'appui tant de la naissance de la créance envers ...que du bien-fondé de son amortissement. En réponse la société a fourni un bordereau de déclaration de créance du 18 mars 2011, un commandement du 25 novembre 2010 et un procès-verbal de carence du 20 décembre 2010 d'un huissier de Metz. Ces documents n'établissent ni la naissance et donc l'existence au 31.12.2008 d'une créance de ... S.A. vis-à-vis de Monsieur …, ni que cette créance a été irrécouvrable au 31.12.2008. Rien de neuf n’a été produit lors de l’entrevue du 30 août 2011, Monsieur … a toutefois promis de fournir des suppléments d'information pour le 2 septembre 2011.... Dès lors que la société ne fournit pas les factures des recettes passées par le compte CAISSE, compte dont la tenue défectueuse a été établie plus haut, il est bien sûr impossible de vérifier si la créance...trouve son origine dans des consommations au night club ou il s'agit d'une créance étrangère à l'entreprise, introduite via un compte CAISSE défectueux et incontrôlable. » ;

Considérant que la réclamante a fourni par lettre du 12 septembre 2011 des détails sur la nature de la créance : « Le chèque de … euros correspondrait à une dépense sur trois semaines d'un de nos meilleurs clients. Jusqu'à la date où il nous a fait ce chèque, il nous avait réglé ces consommations. Aussi, nous avons été très surpris de recevoir ce chèque impayé en retour. Ce chèque est bien dans notre chiffre d'affaires. Ce client n'aurait pas fait un chèque de ce montant pour une dette qu'il ne doit pas. » ;

Considérant que l'instruction au contentieux a cependant révélé que la réclamante est restée en défaut de produire la preuve que le montant litigieux est compris dans le chiffre d'affaires, i.e. l'existence d'une créance en relation avec les recettes de sorte que ses affirmations restent à l'état de pure allégation ;

que c'est donc à bon droit que la provision litigieuse a été annulée par le réviseur;

Quant aux frais de voyage et de représentation

Considérant que le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction des frais de voyage et de représentation ;

Considérant que les montants des frais non admis se présentent comme suit :

	2006	2007	2008
Voyages et représentation (…)	….	…	….
Voyages et représentation invités (…)	….	….	….
Frais de déplacement	…	….	….

(…)

…. …. …..

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 L.I.R,, les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R., ne sont pas déductibles les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ;

que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité, rentrent également parmi ces dépenses ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que le « total des frais passés par les comptes … et … est trop important pour qu'on puisse dispenser le contribuable de fournir les documents nécessaires à un contrôle approfondi. A noter que pour la majeure partie des frais passés par le compte …, frais rentrant de par leur libellé dans la même catégorie que les frais passés par les comptes …. et …, des pièces justificatives convaincantes telles que contrats passés entre artistes ou agences d'artistes, ont pu être présentées. » ;

que suivant le rapport du réviseur, la réclamante a justifié ces frais entre autres par des voyages de promotion pour attirer des artistes au … ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante a produit trois classeurs reprenant des copies de factures pour les années 2006, 2007 et 2007 ;

que la requérante a également joint des inventaires détaillés de dépenses en relation avec les types de frais qui concernent les prestations d'artistes, l'hébergement et le transport des artistes, des frais d'imprimerie et des frais de publicité de radio pour des montants respectifs de … euros pour 2006, de … euros pour 2007 et de … euros pour 2008 ;

Considérant d'abord que les frais d'imprimerie et de publicité à la radio ne constituent ni des frais de voyage et de représentation ni des frais de déplacement ; que les pièces produites en relation avec ces frais ne sauraient servir de pièces justificatives probantes pour les dépenses litigieuses ;

qu'il ne résulte pas du rapport du réviseur que ce dernier a contesté les frais d'imprimerie et de publicité « radio » ;

que les pièces ne sont dès lors pas admises en tant que moyens concluants ;

Considérant en outre qu'il ressort clairement du rapport du réviseur que les dépenses en relation avec le compte … « Frais rest/bar animation/artist » et qui concernent les contrats passés avec les artistes, ont été admises fiscalement ;

Considérant que les copies produites en guise de motivation ne comportent aucun indice relatif aux comptabilisations ;

qu'il est dès lors impossible d'affecter les factures aux comptes … / … ou … ;

Considérant par exemple que pour l'année 2006, la réclamante a produit des factures d'un montant total de … euros qui concernent les prestations d'artiste, l'hébergement et le transport d'artistes ;

que les frais de prestations des artistes s'élèvent selon l'inventaire produit à … euros, montant qui n'a pas été contesté par le réviseur ;

que le montant restant de … ne correspond à un aucun montant des frais rejetés de … euros, de… suros ou de … euros ;

Considérant que même si la réclamante a produit des factures en guise de motivation, il n'en reste pas moins que l'essai d'affecter ces factures aux comptes de frais …, …, … et… consisterait en un jeu de devinette absurde ne permettant pas d'établir les bases d'imposition d'une manière correcte ;

Considérant finalement que la réclamante n'a fourni ni de pièces ni d'explications concluantes quant aux frais de déplacement non admis par le réviseur ;

que la production de contrats d'artistes ne saurait servir de preuves concluantes afin de documenter la réalité des frais de déplacement litigieux ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition n'a pas admis les frais litigieux ;

Quant aux marges bénéficiaires

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que le bureau d'imposition a majoré le revenu imposable des années 2007 et 2008 par un ajout de recettes manquantes de montants respectifs de … euros et de … euros ;

Considérant que la réclamante critique les calculs des marges bénéficiaires du réviseur ;

Considérant qu'elle expose que la chute des marges bénéficiaires s'expliquerait, d'une part, par l'offre de consommations de boissons gratuites au public féminin depuis 2007, ceci en raison de la concurrence croissante d'autres établissements à Luxembourg-Ville et au quartier de Clausen et, d'autre part, par l'impact négatif sur la réputation de son établissement de l'arrestation d'un de ses administrateurs ;

que la réclamante donne encore des exemples de baisses de prix appliquées sur les boissons les plus populaires du… et fournit même une comparaison du chiffre d'affaires d'un établissement dénommé « … s.à r.l. » qui aurait également connu une chute de son résultat de 2006 en 2007 ;

Considérant qu'il a déjà été relevé que l'objet de la réclamante consiste principalement en la vente de boissons consommées sur place ;

que le règlement des boissons dans les bars ou cafés se fait habituellement soit par paiement en espèces soit par paiement par carte bancaire ;

Considérant qu'en l'occurrence, seule la tenue journalière soignée du livre ou compte de caisse permet dès lors de vérifier la régularité de la comptabilité et notamment la comptabilisation continue, exacte et claire des ventes en numéraire ;

Considérant que les « dispositions légales prévues au § 162 AO et à l'article 8 du code de commerce exigent l'inscription courante, jour par jour, des recettes et dépenses courantes ainsi que la conservation des pièces justificatives relatives aux opérations commerciales, y compris celles concernant les opérations de caisse dont font partie les recettes en numéraire. La non-conservation des pièces justificatives sur les recettes en numéraire rend pratiquement impossible l'appréciation de la sincérité des écritures concernant ces opérations » (arrêt du Conseil d'État du 10 juillet 1968 n° 5855 et 5992 du rôle) ;

Considérant que le contrôle par le réviseur a révélé que seulement une faible proportion des ventes a été documentée par des pièces justificatives ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant qu'en raison de l'absence d'un compte « CAISSE » tenu en due forme, le bureau d'imposition était donc tenu conformément au § 217 AO et plus particulièrement sur pied du 2e alinéa de ce même paragraphe, à effectuer une taxation des recettes qu'il estimait dissimulées ;

que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a procédé à l'évaluation des recettes contestées ;

<u>En ce qui concerne les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008</u>

Considérant qu'il ressort du rapport du réviseur que la chute de la marge bénéficiaire de 2006 à 2008 « est présumée trouver son origine dans des recettes non déclarées et prélevées, soit directement soit indirectement au profit des actionnaires » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour les années 2007 et 2008 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008 sont également à confirmer ;

<u>En ce qui concerne le décompte du 14 décembre 2011</u>

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant que le décompte, tout comme l'extrait de compte, n'a qu'une valeur de simple renseignement et n'engendre aucun droit nouveau au profit du Trésor ni aucune obligation nouvelle à charge du contribuable ;

qu'il en résulte que la voie de la réclamation contentieuse n'est pas admise contre le décompte des montants imputés sur la cote d'impôt (jugement tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10668 du rôle) ;

Considérant que les contestations sur le décompte ne relèvent pas non plus du recours hiérarchique qu'ouvre le § 237 AO, à titre résiduel, contre les « autres décisions » des bureaux d'impositions, car là où il n'y a pas de décision, il n'y a pas recours ;

En ce qui concerne les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009

Considérant que ces réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante critique les bulletins de la valeur unitaire des fortunes d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009 sans fournir des précisions supplémentaires quant à l'objet de ses contestations ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bilan fiscal établi au 31 décembre 2008 par le réviseur, a servi de base à l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 ;

Considérant que les établissements séparés sont conformes à la loi et aux faits de la cause ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009

Considérant que ces réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;
qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé (§ 232 alinéa 2 AO), en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009 ;

Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2012, la Société fit introduire principalement un recours en réformation et subsidiairement un recours en annulation contre la décision directoriale précitée du 12 septembre 2012.

Dans son jugement du 31 décembre 2014, le tribunal reçut le recours principal en réformation en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, en rejetant la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la Société et en condamnant celle-ci aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015, la Société a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 31 décembre 2014.

La Société déclare maintenir les moyens exposés en première instance, tant dans le cadre de sa requête introductive que de ses mémoires subséquents, tout en affirmant soulever également des moyens complémentaires.

La Cour ne saurait néanmoins donner suite à la demande de l'appelante de statuer par simple renvoi par rapport à l'ensemble de ses arguments développés par elle en première instance. En effet, l'appel est dirigé contre le jugement dont appel, tandis que la requête de première instance est dirigée contre la décision directoriale à travers elle déférée. En l'absence d'adaptation différenciée des moyens de première instance à l'instance d'appel, il n'appartient pas à la juridiction d'appel d'y statuer autrement.

Quant aux obligations du directeur

En premier lieu, la Société reproche au tribunal de ne pas avoir retenu une violation des §§ 243 et 244 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et d'avoir repris tel quel le reproche qu'elle aurait simulé le montant des dépenses d'exploitation et n'aurait pas déclaré toutes les recettes. Elle estime qu'aucun argument ou pièce n'aurait été apporté à l'appui de cette affirmation et que la décision directoriale se limiterait à renvoyer au rapport. La Société fait valoir que les §§ 243 et 244 AO obligeraient cependant le directeur, en sa qualité de « *Rechtsmittelbehörde* » saisie d'une réclamation, à procéder d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable en instruisant tant en sa faveur qu'en sa défaveur et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. En l'espèce, le directeur se serait simplement référé au rapport, sans qu'il résulterait de sa décision un quelconque élément démontrant un réexamen de la situation, notamment en fait. En outre, le directeur aurait omis de prendre position par rapport à au moins un argument essentiel clairement soulevé par la Société et tenant à l'erreur de calcul mathématique manifeste de l'administration en rapport avec l'analyse des marges, la décision se limitant à justifier son choix de la méthode de comparaison des marges bénéficiaires, mais ne prenant pas position quant à l'erreur mathématique grave commise en appliquant cette méthode. La Société en déduit que la décision directoriale déférée devrait être réformée sinon annulée pour violation des §§ 243 et 244 AO.

Il est vrai que saisi d'une réclamation par le contribuable, le directeur fait acte d'administrateur et dispose du pouvoir fiscal d'imposition, de manière qu'il y a « *changement des organes appelés à administrer, mais non pas changement de la nature de leurs fonctions respectives* » (Alain STEICHEN : *Manuel de droit fiscal*, tome 1, 2000, p. 767), et qu'il a l'obligation d'établir l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Ainsi, d'un côté, le directeur dispose de la plénitude des pouvoirs alloués au bureau d'imposition et ne se trouve pas lié par les conclusions des parties. D'un autre côté, le directeur doit instruire à charge et à décharge du contribuable et il est tenu de prendre en compte tous les faits et circonstances susceptibles de modifier la cote d'impôt, de sorte qu'il doit tenir compte de toutes les demandes et de tous les moyens nouveaux susceptibles d'être produits en cours d'instance.

La mission ainsi dévolue au directeur n'implique néanmoins pas pour lui l'obligation de refaire d'office tous les actes d'instruction déjà préalablement accomplis dans le cadre de l'imposition au niveau du bureau d'imposition, mais il peut se fonder sur les éléments du dossier fiscal relatif au cas d'imposition en cause. Ceci est plus particulièrement vrai pour un contrôle sur place ayant été effectué par le service de révision et dont le résultat a été consigné dans un rapport de révision établi en bonne et due forme. En effet, un tel rapport s'analyse en un procès-verbal au sens de l'article 13 (3) de la loi précitée du 17 avril 1964

suivant lequel « *les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'administration des Contributions font foi jusqu'à preuve du contraire* ». Par voie de conséquence, le directeur peut valablement se fonder sur le résultat du contrôle sur place tel que décrit dans un rapport de révision et en faire état à l'appui de sa décision dans toute la mesure où le contribuable n'apporte pas dans le cadre de sa réclamation la preuve de faits qui sont de nature à contredire le contenu du rapport. Dans ces conditions, en l'espèce, le fait par le directeur de s'être référé aux constatations relatées dans le rapport de révision du 25 octobre 2011 sans mettre en avant des éléments complémentaires par rapport aux constatations décrites dans ledit rapport ne peut pas être considéré comme un manquement à ses obligations d'instruction de la réclamation découlant des §§ 243 et 244 AO pour autant qu'il n'omet pas d'examiner des éléments dont le contribuable se prévaut dans le but de prouver le contraire du contenu du rapport.

S'il est encore vrai que le directeur n'a pas expressément et distinctement pris position sur le reproche de l'appelante relatif à une erreur de calcul commise par le service de révision dans le cadre de la comparaison des marges effectuée sur base d'une formule mathématique incorrectement appliquée, il n'en reste pas moins que le directeur y a implicitement pris position en rejetant l'ensemble de l'argumentation de l'appelante relative à la comparaison des marges par le renvoi global au principe que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par son propre comportement fautif découlant du défaut d'une comptabilité régulièrement tenue qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure.

Il s'ensuit que le premier moyen de l'appelante laisse d'être justifié.

Quant à la régularité de la comptabilité de l'appelante

En deuxième lieu, l'appelante considère que ce serait à tort que le réviseur et le directeur qualifient sa comptabilité des exercices 2006, 2007 et 2008 comme étant irrégulière quant à la forme et quant au fond, sans que le directeur apporte un argument concret à l'appui de cette affirmation. Elle invoque la jurisprudence suivant laquelle la position adoptée par l'administration fiscale au niveau de l'émission de bulletins d'imposition ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable, mais qu'au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et les données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées, le cas échéant, par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et qu'il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par un contribuable. La même jurisprudence retiendrait plus particulièrement que dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique des opérations litigieuses et à conforter, de la sorte, la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe à l'administration de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause non seulement la régularité de ladite comptabilité, mais aussi la réalité économique des opérations. L'appelante se prévaut également du principe d'ordre public que la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité.

L'appelante critique que le réviseur aurait décrit le classement alphabétique puis chronologique de la comptabilité ainsi que les classeurs qui lui ont été remis, qu'il se serait penché sur l'existence de traces du passage auprès d'un comptable des factures qui lui ont été remises et qu'il aurait relevé que, sauf les exceptions mentionnées, les factures ne portent

aucune trace quant à la date de leur comptabilisation ni quant aux comptes débités et crédités et que ce serait « *par devinette* » qu'il faudrait localiser le compte sur lequel est comptabilisé une facture. Elle considère à cet égard que ni le contribuable, ni son comptable ne seraient soumis à une obligation légale de porter ces informations sur des pièces comptables. L'appelante ajoute que le rapport avancerait encore à tort que certains mouvements ne relateraient pas d'information sur les motifs des opérations, les personnes qui ont engagé les dépenses ou l'identité exacte des bénéficiaires, tout comme le réviseur se limiterait à poser certaines questions concernant trois mouvements comptables.

Quant au reproche fait par le réviseur en rapport avec les écritures sur le compte « caisse » suivant lesquelles les dépenses faites à l'extérieur du lieu d'exploitation avaient été comptabilisées telles quelles directement par la caisse et non pas par un remboursement d'un salarié de l'entreprise, l'appelante estime que ce mode de comptabilisation de dépenses engagées à l'extérieur de l'entreprise ne serait pas répréhensible en soi et ne pourrait pas conduire à la conclusion d'une comptabilité irrégulière, tout comme elle renvoie aux attestations testimoniales de deux de ses salariés qui attesteraient la réalité des remboursements de frais occasionnés dans l'exercice de leur fonction et avancés personnellement.

Relativement aux admonestations du réviseur concernant le fait que le compte caisse serait parsemé d'écritures difficiles voire impossibles à déchiffrer, qu'un « *nombre important de factures* » relatives à des achats feraient défaut, que des factures à la base des ventes seraient absentes, que des charges importantes ne seraient pas justifiées de façon satisfaisante et que l'appelante n'aurait eu que peu d'entrain voire aurait été dans l'incapacité de fournir des pièces manquantes, documents et justifications demandés par l'administration, l'appelante estime que ces observations seraient erronées au motif que la régularité d'une comptabilité serait indépendante de la lisibilité des documents et écritures voire de l'entrain du contribuable pour fournir des pièces manquantes. Elle ajoute qu'il se dégagerait au contraire du rapport lui-même que, grâce aux efforts prouvés de l'appelante, seul un nombre très limité de pièces n'aurait pu être communiqué et que toutes les explications demandées ont été fournies, de manière que l'appelante ne se serait à aucun moment soustraite à son obligation de collaboration. Ainsi, pour les trois exercices ayant fait l'objet du contrôle en cause, le nombre de dépenses dont les pièces justificatives ou factures font défaut s'élèverait à 19 pour l'exercice 2006, à 13 pour l'exercice 2007 et à 8 pour l'exercice 2008, ce qui représente sur 36 mois seulement un peu plus d'une opération en moyenne par mois qui n'aurait pas été correctement documentée. L'appelante soutient qu'au vu du nombre de pièces et explications fournies au réviseur, du nombre d'opérations effectuées par elle quotidiennement dans le cadre de son activité et de la période sur laquelle s'était étalée la révision, il ne pourrait dès lors plus être conclu à un « *grand nombre de factures absentes* » et à une comptabilité irrégulière et qu'en cas de subsistance de doutes ou questions, l'administration aurait dû, par application du § 205 AO, demander des informations complémentaires avant de procéder à l'imposition, entraînant qu'à défaut d'avoir demandé ces informations complémentaires, l'administration n'aurait pas respecté le § 205 AO.

L'appelante conclut à partir de ces arguments que le rapport, auquel la décision directoriale déférée renvoie et se rallie sans aucune vérification ou critique apparente et sans motivation particulière, se limiterait à relater des faits, critiquer les documents et explications données, questionner les méthodes comptables et d'encaissements employées par l'appelante pour présumer l'irrégularité de la comptabilité, sans pour autant en apporter la preuve et ce nonobstant le fait que, conformément aux principes jurisprudentiels susmentionnés, l'ensemble des éléments et explications produits par l'appelante documenteraient la réalité sinon l'apparence d'une réalité économique de ses opérations et conforteraient de la sorte la preuve de régularité attachée aux opérations en question et à la régularité de sa comptabilité. La société ... en déduit qu'il incombait dès lors au réviseur et au bureau d'imposition de faire

état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, remettre en cause la régularité de ladite comptabilité et de la réalité économique des opérations et qu'en l'absence d'éléments probants rapportés par le rapport, les bulletins ou la décision directoriale, sa comptabilité devrait bénéficier de la présomption de véracité prévue au § 208 (1) AO.

En conséquence de cette conclusion quant à la régularité de sa comptabilité, l'appelante affirme que le refus de reporter les pertes survenues pendant les exercices 2006, 2007 et 2008 ne serait pas non plus justifié.

En vertu du § 160 AO, toutes les personnes physiques et morales qui sont soumises à l'obligation de tenir une comptabilité (« *Bücher und Aufzeichnungen* ») en vertu d'autres dispositions légales doivent tenir cette comptabilité aussi dans l'intérêt de leur imposition dès qu'elle est propre, d'après son objet, à servir de moyen de preuve pour l'assiette de l'impôt.

L'appelante, en sa qualité de société de capitaux exerçant une activité commerciale, se trouve soumise aux obligations de tenue d'une comptabilité découlant des articles 8 à 16 du Code de Commerce (CCom) et plus particulièrement des articles 9 à 12 dans leur teneur applicable au cours des années d'imposition en cause :

« *Art. 9. Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui les concernent.*

Art. 10. La comptabilité des personnes morales doit couvrir l'ensemble de leurs opérations, de leurs avoirs et droits de toute nature, de leurs dettes, obligations et engagements de toute nature. La comptabilité des commerçants, personnes physiques, doit couvrir ces mêmes éléments lorsque ceux-ci relèvent de leur activité commerciale; elle mentionne de manière distincte les moyens propres affectés à cette activité commerciale.

Art. 11. Toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double.

Toutes les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux spécialisés. Dans ce dernier cas, toutes les données inscrites dans les journaux spécialisés sont introduites, avec indication des différents comptes mis en mouvement, par voie de centralisation dans un livre centralisateur unique ».

Or, un livre de caisse, journal destiné à retracer journellement les mouvements en espèces, constitue un tel journal spécialisé tel que préconisé par cette disposition.

Il y a lieu d'ajouter qu'en matière des impôts directs, les §§ 162 à 165 AO imposent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond. Ainsi, la comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle. Elle est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise. A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que les principes de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence. Le § 208 (1) AO instaure en faveur d'une comptabilité tenue conformément aux principes énoncés au § 162 AO une présomption de véracité en cas d'absence de raison permettant de contester sa régularité au fond. En outre, les écritures doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées afin de permettre l'examen de la validité des enregistrements et des pièces justificatives à leur base.

Plus particulièrement, le § 162 (7) AO impose la tenue d'un registre reprenant journellement les écritures de caisse (« *Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden* »).

Dans le cas d'une société commerciale dont l'activité consiste en l'exploitation d'un établissement de divertissement avec débit de boissons alcooliques et non-alcooliques dont une partie substantielle des recettes de ventes consiste en des paiements en numéraire, la tenue correcte d'un livre de caisse comportant l'enregistrement systématique et régulier des recettes en numéraire doit être considérée comme une obligation inhérente à l'exigence de la tenue d'une comptabilité complète couvrant l'ensemble des opérations et permettant un contrôle effectif.

Or, en l'espèce, l'appelante fait certes état d'un compte de caisse dans sa comptabilité, mais le réviseur a relevé que « *l'objet de l'entreprise est la vente de détail de boissons avec consommation sur place. La fourniture étant normalement réglée sur place, soit en numéraire, soit par carte de crédit, la production de toutes les factures de vente ainsi que la tenue journalière sans faille du compte CAISSE sont absolument indispensables pour vérifier les recettes et par voie de conséquence pour juger de la régularité de la comptabilité. Dès la première rencontre entre le réviseur et Monsieur* [B.], *ce dernier avait déjà fait savoir ne pas pouvoir accéder à la demande du réviseur de fournir les factures à la base des recettes. La demande a été réitérée dans la lettre du 3 mai 2011. Le contribuable s'est borné à ne fournir qu'un nombre très limité de factures réglées par virements bancaires et ne représentant qu'une faible proportion des ventes* ». Il s'ensuit qu'à part quelques factures réglées par virements bancaires, les représentants de l'appelante n'avaient soumis au réviseur aucun autre document justificatif à la base des recettes inscrites dans le compte de caisse. En outre, le compte caisse a accusé un certain nombre d'opérations de transfert et de prélèvements de différences de caisse, dont le montant cumulé est loin d'être négligeable, qui sont restés sans explication concernant la destination de ces fonds. Il y a lieu d'ajouter que si la pratique de l'appelante ayant consisté à comptabiliser directement comme frais payés à travers la caisse les remboursements à ses salariés de frais exposés par eux en partie à l'étranger dans l'intérêt de l'appelante ne peut à elle seule être considérée comme invalidant nécessairement la régularité formelle de la comptabilité en question, elle s'ajoute cependant en tant qu'élément supplémentaire aux autres défauts constatés par le réviseur. Il s'ensuit que déjà la tenue de la caisse par l'appelante ne répond pas aux exigences de forme posées par les articles 9 à 12 CC et 162 AO.

Concernant la régularité du restant de sa comptabilité, l'appelante peut certes se prévaloir du fait qu'aucun texte légal n'impose l'obligation précise de porter sur des pièces comptables les informations quant à la date de leur comptabilisation et aux comptes débités et crédités. Il n'en reste cependant pas moins que la nécessité de ces renseignements découle de l'exigence de clarté d'une comptabilité. En effet, les écritures comptables doivent être appuyées par des pièces justificatives devant être conservées, de manière que l'exercice utile de leur pouvoir de vérification par les dirigeants de l'entreprise et les vérificateurs de la comptabilité, dont l'administration fiscale, implique que le rapprochement entre l'enregistrement comptable et la pièce justificative afférente puisse être fait sans problèmes, ce qui implique que pour tout enregistrement comptable les références des pièces justificatives qui l'appuient doivent être indiquées. Une comptabilité, telle celle en l'espèce, qui ne comporte de manière généralisée sur les pièces justificatives aucune indication concernant l'opération comptable effectuée sur base de cette pièce ne répond pas à l'exigence de clarté de la comptabilité et ne peut partant pas être considérée comme formellement régulière. Alors même que le fait que les factures font défaut pour un nombre restreint d'opérations, en l'occurrence environ une opération par mois pour toute la période sous contrôle, n'est pas à lui seul de nature à affecter de manière dirimante la validité de la comptabilité dans la mesure où il faut admettre que la perte d'un nombre réduit de pièces

peut faire partie des aléas de la vie quotidienne des affaires, il n'en reste pas moins que ce fait s'ajoute en l'espèce au constat général du défaut de clarté de la comptabilité de l'appelante pour les exercices vérifiés par le réviseur.

C'est partant à bon droit que le directeur a qualifié la comptabilité de l'appelante comme irrégulière quant à la forme et au fond et que le tribunal a rejeté, sur base des constats faits ci-avant, le moyen de l'appelante tendant à voir reconnaître la régularité de sa comptabilité comme non fondé.

En ce qui concerne la question de la validité du refus de report des pertes invoquées par l'appelante au titre des exercices 2006, 2007 et 2008, le tribunal s'est référé à juste titre à l'article 114 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », aux termes duquel « *le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.*

(2) La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes : […]

2. les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue. […] ».

Par rapport à l'impôt commercial communal, les premiers juges se sont judicieusement référés au § 9*bis* (1) de la loi modifiée du 1er décembre 1936 sur l'impôt commercial communal, communément appelée « *Gewerbesteuergesetz* », en abrégé « *GewStG* », qui dispose que « *le bénéfice d'exploitation est réduit à concurrence des pertes qui ont été constatées lors du calcul du résultat d'exploitation de 1991 et des exercices suivants par application des dispositions des paragraphes 7 à 9 de la loi. N'entrent en ligne de compte que les pertes qui n'ont pas été déduites du bénéfice d'exploitation. L'exploitant doit avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue.* […] ».

Les premiers juges en ont déduit à juste titre que tant l'article 114 LIR que le § 9*bis* GewStG font dépendre la déduction d'une perte survenue pendant un exercice d'exploitation de la tenue régulière de la comptabilité pendant ce même exercice, de manière que l'absence constatée de la tenue d'une comptabilité régulière entraîne le refus du report des pertes dans le cadre à la fois de l'impôt sur le revenu des collectivités et de celui de l'impôt commercial communal.

La Cour rejoint partant les premiers juges dans leur conclusion qu'au vu des conclusions retenues ci-avant concernant la comptabilité de l'appelante, c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation pour autant qu'elle vise le refus du bureau d'imposition de retenir un report des pertes survenues pendant les exercices 2006, 2007 et 2008.

Quant aux créances douteuses

L'appelante critique le jugement entrepris pour avoir confirmé le directeur dans sa position que ce serait à bon droit que le réviseur et le bureau d'imposition auraient contesté le bien-fondé de la provision pour une créance douteuse envers la société ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », en motivant cette analyse par le fait (i) qu'il ne serait pas clair si l'appelante avait effectivement vendu la cuisine litigieuse ou non, (ii) qu'il ne serait pas clair si l'appelante avait effectivement voulu vendre ou non la cuisine litigieuse et (iii) que l'appelante n'aurait produit aucune pièce justificative en relation avec la provision envers la société ....

Elle expose avoir vendu le 28 octobre 2008 à la société ... des équipements de cuisine, soit du mobilier et du matériel, pour un montant de …€ TVA comprise, alors qu'elle aurait abandonné son projet de restauration et n'aurait plus eu aucune utilisation pour ce matériel. Cette vente, attestée par la facture du 28 octobre 2008 émise par l'appelante et destinée à la société ..., n'aurait jamais été contestée par cette dernière et aurait reçu au moins un début d'exécution dans la mesure où la société ... aurait payé un acompte de … €, le solde ayant été à régler pour la fin du mois de janvier 2009, et le gérant de la société ..., Monsieur ..., aurait ensuite pris livraison d'une grande partie du matériel de cuisine. Ladite vente aurait été comptabilisée par l'appelante et cette comptabilisation aurait fait l'objet d'une vérification par le réviseur sans avoir été contestée par ce dernier.

Cette vente aurait été remise en cause par un courriel envoyé à la société ... en date du 13 janvier 2009 par l'avocat du propriétaire des lieux exploités par l'appelante, lequel aurait argué d'une dépossession des meubles meublant sa propriété qui garantiraient son gage en cas de dettes du chef de l'appelante. La société ... aurait ensuite indiqué qu'elle refuserait de régler le solde de … €. L'appelante aurait alors, à de multiples reprises, mis en demeure la société ... de payer ledit solde et pratiqué une saisie-arrêt à son encontre à concurrence de la somme de … € au titre de solde du prix de vente du matériel de cuisine. D'un autre côté, la société ... aurait assigné l'appelante en justice le 10 juin 2010 pour demander, d'une part, la résolution sinon la résiliation du contrat de vente sur base du motif de l'impossibilité de réaliser la vente et, d'autre part, la condamnation de l'appelante au remboursement de l'acompte de … €. Cette affaire serait actuellement encore pendante en première instance.

L'appelante considère qu'il s'agirait donc bien d'un litige réel avec un risque très sérieux pour elle de perdre le bénéfice de cette vente, de manière qu'il serait incompréhensible sur base de quels raisonnements le réviseur refuse d'admettre qu'il s'agit d'une créance douteuse. Elle fait valoir que, dans la mesure où elle n'exercerait plus aucune activité de restauration, ce matériel n'aurait aucune utilité pour elle et ne représenterait dès lors en fait plus aucune valeur réalisable en cas d'annulation de la vente, tout comme, même si l'on avait admis la subsistance d'une valeur, il aurait fallu déterminer les bases de valorisation en tout état de cause au vu de la vétusté croissante du matériel, le prix de vente initial ne pouvant plus servir de repère. En se référant aux pièces soumises par elle, l'appelante estime que l'analyse ci-avant visée du directeur ne saurait plus être maintenue et que ce serait à juste titre et conformément à la loi qu'elle avait comptabilisé, dès la communication par la société ... de son refus d'exécuter son obligation de payer le solde du prix de la cuisine, une provision pour créance douteuse d'un montant correspondant au solde du prix pour la cuisine.

Elle soutient que les évaluations, les corrections de valeur et les provisions pour risques et charges devraient répondre aux principes généraux des articles 51 (1), 55 et 61 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales, ainsi qu'aux principes de prudence, de sincérité et de bonne foi, de manière à devoir être constituées dès qu'elles sont nécessaires sans pouvoir être exagérées. Conformément à ces principes et au vu de l'incertitude quant à l'issue de la procédure judiciaire en cours, la provision devrait être maintenue en son entièreté pendant la durée de la procédure et jusqu'à ce que soit l'appelante recouvre effectivement le solde du prix de vente, soit le contrat de vente soit annulé à l'issue de la prédite instance judiciaire. De même, lors de l'établissement du bilan pour l'année 2008, elle aurait déjà eu connaissance de risques sérieux en relation avec sa créance et aurait dû, par application du principe de prudence, en tenir compte en comptabilisant une provision pour risques et charges dès que la créance était née en 2008 et même avant qu'elle soit exigible durant l'année 2009. Ainsi, même s'il y avait eu lieu à la comptabilisation d'une provision pour risques et charges au lieu de la comptabilisation en charges exceptionnelles telle que retenue par le comptable de l'appelante, l'impact fiscal

aurait été le même et il ne serait dès lors ni justifié, ni équitable et par ailleurs contraire au principe de la réalité économique de réintégrer intégralement ce montant dans le bilan fiscal.

L'appelante ajoute encore que le rapport omettrait de préciser pour quelles raisons le réviseur ne voyait pas de justification fiscale pour cette provision, de sorte que cette conclusion serait à rejeter, et que le jugement dont appel accuserait une contradiction en ce qu'il a retenu que la provision pour risques n'aurait pas dû être inscrite dans les comptes de l'exercice 2008 mais dans ceux de l'exercice 2009, mais qu'il aurait omis de réformer le bulletin relatif à l'année 2009 pour intégrer la provision en question.

Sur base de ces considérations, l'appelante conclut qu'il n'y a pas lieu d'annuler la provision pour risques et charges d'un montant de … € et de réintégrer son montant fiscalement au résultat commercial 2008 comme retenu dans le rapport et les bulletins.

L'argumentation de l'appelante tend en fait à voir reconnaître une provision pour dépréciation de la valeur de sa créance sur la société ... du fait que son recouvrement paraîtrait compromis en raison de la procédure judiciaire en résolution, sinon en résiliation de la vente de l'équipement de cuisine en question par l'appelante à la société ....

Une provision pour créance douteuse constitue par essence une diminution de la valeur attribuée à une créance par rapport à sa valeur nominale pour tenir compte d'un risque concret de non-recouvrement et qui anticipe ainsi partiellement ou intégralement sur un exercice d'exploitation antérieur la perte définitive de cet élément de l'actif en cas de constat d'une impossibilité définitive de recouvrement au cours d'un exercice d'exploitation postérieur.

Ces provisions ne font pas l'objet de dispositions spécifiques dans la LIR, de manière que, conformément au principe du raccrochement du bilan fiscal au bilan commercial posé par l'article 40 (1) LIR, les règles du droit comptable sont à respecter et qu'il y a lieu de se référer à la définition générale contenue à l'article 44 (1) de la loi précitée du 19 décembre 2002, dans sa teneur applicable pour les années d'imposition en cause en l'espèce, qui dispose comme suit :

« *Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance* ».

La comptabilisation d'une provision pour risque de non-recouvrement d'une créance sur base du principe de prudence se trouve partant soumise à la condition de l'existence d'une certaine probabilité d'une irrécouvrabilité qui doit avoir existé à la date de clôture de l'exercice social en question. La cause de la constitution d'une telle provision consiste nécessairement dans un élément factuel qui fonde une certaine probabilité d'irrécouvrabilité de la créance et non pas dans la naissance de la créance-même, de manière que l'ouverture du droit à la constitution d'une provision doit être rattachée *ratione temporis* à cet événement factuel et non pas à la naissance de la créance.

Dans la mesure où le recours sous examen porte exclusivement sur les impositions des bénéfices de l'appelante des années 2006 à 2008 ainsi que sur la fixation de sa valeur unitaire aux 1ers janviers 2008 et 2009, les dates-clé respectives à considérer en l'espèce pour vérifier si l'appelante était en droit de constituer la provision litigieuse sont celles du 31 décembre 2008 et du 1er janvier 2009.

Or, en l'espèce, il se dégage de l'exposé des faits de l'appelante et du dossier soumis à la Cour que le contrat de vente documenté par une facture émise le 28 octobre 2008 par l'appelante à l'adresse de la société ... a connu jusqu'à la fin de l'année 2008 une exécution partielle à travers le paiement d'un acompte de … € et l'enlèvement, par un responsable de

la société ..., d’une grande partie du matériel mobilier vendu, ladite facture mentionnant par ailleurs que le solde de … € serait « *à régler fin janvier* ». Alors même que la société propriétaire des locaux exploités par l’appelante a fait envoyer un courrier d’opposition à cette vente le 13 janvier 2009, des pourparlers en vue d’une exécution complète de la vente ont encore eu lieu en août et septembre 2009. En date du 10 juin 2010, l’appelante s’est vu signifier une assignation en justice par laquelle la société ... demande la résolution judiciaire de la vente en cause. Suite à une requête en autorisation de saisie-arrêt sur les avoirs détenus par la société ... auprès d’un établissement bancaire du 27 septembre 2012, l’appelante a obtenu le même jour une ordonnance l’autorisant à pratiquer cette saisie-arrêt pour le montant de … € contre la société ..., cette ordonnance ayant été signifiée à cette dernière le 2 octobre 2012.

Au vu de ces éléments, c’est à partir de l’assignation en justice signifiée le 10 juin 2010 que la perspective d’une exécution complète du contrat de vente peut être considérée comme sérieusement ébranlée et c’est partant à partir de ce moment que la constitution d’une provision pouvait être justifiée. Il en découle que la constitution d’une provision pour créance douteuse n’était point justifiée en son principe à la date de clôture de l’exercice 2008, dernière année d’imposition concernée par le recours sous examen, de manière que c’est à bon droit que le réviseur avait conclu à la reprise intégrale de cette provision et que le bénéfice déclaré de l’appelante pour l’année 2008 a été redressé en ce sens. Il en découle également que la Cour ne saurait donner suite à la demande de l’appelante de réformer le bulletin relatif à l’année 2009 pour intégrer la provision en question au double motif que la Cour n’est pas saisie d’un recours contre des bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal de l’année 2009 et que la constitution de la provision en question ne se justifie, d’après les éléments soumis à la Cour, qu’à partir de l’année 2010.

Le premier volet de ce moyen de l’appelante est partant à écarter.

En deuxième lieu, l’appelante critique le tribunal pour avoir confirmé le refus du réviseur et du bureau d’imposition de reconnaître le bien-fondé d’une provision de … € sur base du motif qu'il serait impossible de vérifier si la créance afférente trouve son origine dans des consommations au night-club ou s'il s'agit d'une créance étrangère à l'entreprise.

L’appelante expose qu’un client, Monsieur ..., lui aurait remis en juin 2007 un chèque d’un montant de … € pour des consommations qu’il avait commandées tout au long d’une période de trois semaines précédant la remise dudit chèque. Elle ajoute que le réviseur aurait mal interprété les déclarations de son administrateur qui n’aurait pas voulu dire que lors de l’émission du chèque, Monsieur ... n’aurait pas eu de consommations à payer, mais qu’il aurait simplement voulu dire qu'il s'agissait là de la première fois que Monsieur ... n'avait pas réglé ses consommations en raison d’un manque de couverture du chèque. Concernant le montant dudit chèque, l’appelante fait valoir qu’il ne serait pas irréaliste, comme le réviseur semble l’avoir estimé, mais qu’il couvrirait des consommations pour le client lui-même et ses invités au cours d'un certain nombre de soirées où les bouteilles de champagne de taille « Magnum » ou « Jéroboam », telles que commandées, entre autres, par Monsieur ..., ont été commercialisées à des prix ayant pu atteindre 7.000 € par pièce, de manière que ce montant dû par Monsieur ... serait tout à fait compréhensible et crédible dans le contexte donné. En outre, l’appelante aurait accepté d’encaisser à travers le chèque en cause les consommations fournies à Monsieur ... parce qu’il aurait été jusque lors un excellent client tant en termes d'ancienneté, de chiffre d'affaires et de respect de ses obligations de payement.

L’appelante conteste l’analyse du directeur que la créance en question ne trouverait pas son origine dans des consommations servies par l'établissement et qu'il pourrait s'agir d’une créance étrangère à l’entreprise dans la mesure où l’appelante serait restée en défaut de produire la preuve que la créance serait en relation avec ses recettes. L’appelante considère

que cette analyse constituerait une pure supposition sans qu'aucun élément de preuve ne soit apporté et elle précise que le chèque aurait bien été mis au crédit du compte des créances en 2007 et débité sur un compte « client douteux », de manière à avoir été dûment comptabilisé.

Quant au recouvrement de cette créance, l'appelante expose qu'il serait avéré que le chèque n'était pas provisionné, le compte bancaire sur lequel il était tiré ayant été soldé et clôturé dès avant son encaissement par l'appelante, que depuis juin 2007, elle aurait sans cesse essayé, sans succès, de rencontrer ou joindre par téléphone, fax ou e-mail Monsieur ... pour recouvrer la créance et qu'elle aurait chargé dès octobre 2007 son avocat luxembourgeois et, à partir de mai 2010, un avocat français en vue d'entamer des mesures de recouvrement. Au cours de ces démarches effectuées notamment auprès d'une banque et les mairies des différentes adresses de résidences prétendues de Monsieur ..., il se serait avéré que ce dernier aurait agi en utilisant de faux noms patronymiques et dates de naissance, une multitude d'adresses personnelles et plusieurs structures juridiques différentes. Dans ces conditions, les démarches de recouvrement entreprises par l'appelante auraient inévitablement et dès 2008 mené à la conclusion que Monsieur ... serait définitivement introuvable et que le recouvrement de la créance en question de … € serait définitivement impossible. L'appelante renvoie à un commandement du 25 novembre 2010, un procès-verbal de carence du 20 décembre 2010 d'un huissier de justice de … et un bordereau de déclaration de créances du 18 mars 2011 pour justifier qu'elle aurait effectué toutes les diligences raisonnablement possibles afin de recouvrer sa créance.

En renvoyant aux principes jurisprudentiels déjà précédemment invoqués par elle, l'appelante considère que ces éléments de fait seraient de nature à documenter la réalité, sinon au moins l'apparence sérieuse de la réalité économique des consommations de Monsieur ... et de l'impossibilité de recouvrir cette créance et qu'il aurait incombé au réviseur de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler cette réalité ou apparence sérieuse ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique desdites opérations, ce qui ferait cependant défaut en l'espèce. En outre, l'appelante affirme avoir respecté les principes comptables des articles 51 (1), 55 et 61 de la loi prévisée du 19 décembre 2002 applicables aux évaluations, corrections de valeur et provisions pour risques et charges en provisionnant et amortissant cette créance dès l'année 2008 dans la mesure où elle aurait dès ce moment pu raisonnablement être considérée comme irrécouvrable. Ainsi, contrairement à ce qui serait prétendu dans le rapport, aucune disposition légale ne rendrait obligatoire la preuve de la déconfiture d'un débiteur pour pouvoir considérer une créance envers ce dernier comme étant irrécouvrable et l'appréciation du caractère irrécouvrable d'une créance serait exclusivement une question de fait. Conformément à l'article 61 de la loi prévisée du 19 décembre 2002, pareille comptabilisation serait autorisée dès qu'elle paraît nécessaire sur la base d'une appréciation commerciale raisonnable pour éviter que, dans un proche avenir, l'évaluation de ces éléments ne doive être modifiée en raison de fluctuations de valeur. L'appelante estime qu'une telle appréciation aurait bien été donnée en l'espèce dès l'année 2008, de manière que ce serait à tort que le tribunal, le directeur, le bureau d'imposition et le réviseur n'ont pas retenu le bien-fondé de la provision litigieuse de … €.

L'Etat rétorque que l'appelante resterait également en instance d'appel en défaut de fournir des pièces justificatives et probantes permettant d'identifier la nature de la dette envers elle et que, dans la mesure où les provisions auraient pour objet de couvrir des pertes ou des dettes qui sont probables et dont la nature est connue, les dettes ou les pertes qui font l'objet d'une provision devraient être parfaitement identifiées, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Il convient de préciser liminairement que l'appelante avait enregistré la créance litigieuse de … € contre le client en question encore pour son montant intégral comme

créance à l’égard de clients douteux (compte …), sans comptabiliser une provision afférente, dans le cadre de son bilan de l’exercice 2007 et qu’elle a procédé au cours de l’année 2008 à l’amortissement définitif de cette créance en la comptabilisant parmi les autres charges exceptionnelles de gestion (compte …) dans son compte de pertes et profits.

La première question par rapport à l’amortissement définitif de cette créance est celle de sa relation avec l’activité commerciale. Le directeur et le tribunal ont rejeté ledit amortissement en renvoyant en substance au défaut d’une comptabilité régulière tenue par l’appelante et au défaut en découlant d’une preuve que cette créance trouverait son origine dans des consommations dans l’établissement de l’appelante et ferait partant partie de son chiffre d’affaires.

La Cour ne partage néanmoins pas cette analyse. En effet, s’il est vrai que l’appelante n’a pas soumis une facture ou une autre pièce qui documenterait de manière précise que le montant de … € correspond à des consommations de Monsieur ... dans l’établissement de l’appelante, il n’en reste pas moins qu’il s’agit non pas d’une charge d’exploitation réductrice de l’actif net investi que l’appelante entendrait déduire, mais d’une créance que l’appelante avait inscrite dans ses comptes de l’exercice 2007 en tant que créance d’exploitation sans réduire son montant nominal en raison de doutes quant à son recouvrement, de manière que cette créance avait augmenté l’actif net investi et partant les bases d’imposition de l’exercice 2007. Or, par rapport à une créance dont le contribuable a lui-même admis la relation avec son exploitation commerciale et qui a déjà augmenté l’actif net investi d’un exercice d’exploitation, la comptabilisation de corrections de valeur pour tenir compte d’éléments nouveaux non connus lors de la comptabilisation de la créance doit *a priori* être admise conformément aux principes de permanence des méthodes et de continuité de l’exploitation. Il s’ensuit que le motif tiré du défaut de la preuve de la relation de la créance envers Monsieur ... avec l’exploitation commerciale de l’appelante ne peut pas être invoqué valablement pour refuser la prise en compte de l’amortissement définitif de cette créance.

Il reste partant à être vérifié si l’appelante était admise à procéder à cet amortissement définitif de ladite créance, étant donné qu’alors que la constitution d’une provision pour créance douteuse suppose seulement une certaine probabilité de non-recouvrement de la créance en question, l’amortissement définitif d’une créance doit être fondé sur le constat que son recouvrement paraît définitivement compromis.

Il convient de relever en premier lieu que la … a adressé le 8 octobre 2007 à l’appelante un avis de non-paiement de la teneur suivante : « *CHEQUE NO … DE EUR … TIRE SUR BANQUE… EMIS PAR … MR. ... ...*

Notre correspondant vient de nous aviser que le(s) chèque(s) nous sera (seront) retourné(s) impayé(s) avec le motif :

- COMPTE CLOTURE ».

Il se dégage encore des éléments du dossier soumis à la Cour que l’appelante a engagé dès octobre 2007, notamment par le biais de son mandataire, des démarches afin de localiser Monsieur ... et de recouvrer le montant du chèque contre lui, mais que ces diligences ont permis dès l’ingrès de conclure que Monsieur ... n’avait plus de résidence connue dans la région et que les adresses des sociétés dans lesquelles il était impliqué ne permettaient pas non plus de le localiser. Si l’appelante a encore tenté d’obtenir durant l’année 2009 des informations concernant son client récalcitrant, les éléments acquis en cause sont de nature à l’autoriser à conclure à la fin de l’année 2008 que le recouvrement de cette créance était définitivement compromis faute de perspective réaliste de retrouver ledit client et en considération de frais non négligeables à engager en vue d’un recouvrement hypothétique à l’étranger.

Dans ces conditions, l'appelante pouvait valablement procéder à l'amortissement définitif de la créance de … € contre Monsieur ... durant l'exercice 2008 et c'est partant à tort que le bureau d'imposition et le directeur ont refusé la déduction de cet amortissement et réintégré ledit montant au bénéfice imposable de l'appelante pour l'exercice 2008. Le jugement entrepris, ayant confirmé ce refus de déduction, encourt partant la réformation sur ce point en ce sens que l'amortissement définitif de la créance en question constitue une charge déductible du bénéfice imposable de l'exercice 2008.

Quant aux frais de voyage et de représentation

L'appelante conteste la confirmation, par le tribunal, du refus par le bureau d'imposition d'admettre la déduction de frais de voyage et de représentation enregistrés aux postes comptables suivants :

- pour l'exercice 2006 (au total : EUR …):
  - Voyages et représentation (poste …), EUR … ;
  - Voyages et représentation invités (poste …), EUR … ;
  - Frais de déplacement (poste …), EUR … :

- pour l'exercice 2007 (au total : EUR …):
  - Voyages et représentation (poste …), EUR … ;
  - Voyages et représentation invités (poste …), EUR … ;
  - Frais de déplacement (poste …), EUR … ;

- pour l'exercice 2008 (au total : EUR …):
  - Voyages et représentation (poste …), EUR … ;
  - Voyages et représentation invités (poste …), EUR … ;
  - Frais de déplacement (poste …), EUR ….

Elle expose que ce refus aurait été basé sur le motif erroné tiré d'une absence d'indices de comptabilisation des pièces qui ont été produites par elle dans le cadre de la réclamation, mais qu'en réalité les pièces produites dans ce cadre l'auraient été en tant qu'éléments de preuve de nature à documenter la réalité, et sinon pour le moins l'apparence d'une réalité économique des opérations sous-jacentes aux dépenses litigieuses et de leur connexion exclusive à l'entreprise de l'appelante, de manière à conforter la présomption de réalité de ces dépenses. D'après l'appelante, il serait donc évident que les montants de ces pièces comptables dépassent largement le montant des frais litigieux. Ces pièces seraient néanmoins indéniablement pertinentes en ce qui concerne l'existence des dépenses litigieuses et leur lien exclusif avec l'exploitation de l'entreprise de l'appelante. Ainsi, l'appelante aurait soumis les contrats passés par elle avec des artistes de renommée internationale afin de justifier que les frais de déplacement de ces derniers seraient à la charge de l'appelante, ainsi que la documentation comptable relative aux frais d'imprimerie et de publicité à la radio afin de prouver la réalité des opérations sous-jacentes. L'appelante renvoie également à la nouvelle présentation détaillée des pièces en appel, comportant la quasi-totalité des copies des factures et documents contractuels afférents auxdites dépenses, concernant les dépenses litigieuses susmentionnées des postes comptables « Voyages et Représentation » (poste …), « Voyages et représentation invités » (poste …) et « Frais de déplacement » (poste …) respectivement pour les exercices 2006, 2007 et 2008, comportant une liste contenant les informations les plus exhaustives et précises possibles concernant lesdites dépenses. L'appelante estime avoir établi, entre autres sur base de ces pièces justificatives probantes, la réalité sinon la présomption de réalité de l'ensemble des dépenses effectuées par elle dans ce cadre, de manière qu'il aurait incombé à l'administration de faire état d'éléments suffisamment concrets pour ébranler la réalité sinon l'apparence ainsi créée et, par voie de

conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique des relations commerciales à sa base afin de justifier ainsi le refus de déduction de ces frais litigieux, mais qu'elle serait restée en défaut de ce faire. L'appelante conclut que ce serait partant à tort que le jugement entrepris a retenu que les motifs de refus du directeur sur ce point n'auraient été utilement combattus et qu'elle n'aurait tout simplement pas pris position y relativement, mais se serait contentée de réclamer la déductibilité des frais comme dépenses d'exploitation en renvoyant le tribunal aux pièces versées aux débats.

La déduction des dépenses en relation avec l'exercice d'une entreprise commerciale se trouve régie par l'article 45 (1) LIR relatif au régime des dépenses d'exploitation déductibles qui dispose que « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ». En outre, l'article 12 n° 1 LIR, disposant que « (…) *ne sont déductibles (…) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* », s'applique également en l'espèce en tant que disposition d'ordre général visant toutes les catégories de bénéfices et de revenus.

Une dépense peut partant être qualifiée de dépense d'exploitation s'il existe un lien de causalité suffisamment étroit entre la dépense et le revenu actuel ou à naître et si ce lien présente un caractère d'exclusivité suffisant pour exclure la qualification de dépense mixte au sens de l'article 12 n° 1 LIR.

La preuve du lien de causalité suffisamment étroit et exclusif incombe en principe au contribuable à la fois au niveau de la procédure d'imposition conformément aux principes posés par les §§ 171 (1), 204 (1) et 205 (1) et (2) AO et au niveau de la procédure contentieuse eu égard à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives suivant lequel la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. Si une comptabilité reconnue comme régulière en la forme en raison de la cohérence des chiffres produits, de l'absence de lacunes et de la situation économique plausible présentée permet de présumer la validité des frais comptabilisés comme dépenses d'exploitation en l'absence de doutes relatifs à certains postes de frais précis, il en va différemment à l'égard d'un contribuable exploitant une entreprise commerciale et dont la comptabilité a été qualifiée d'irrégulière, comme celle de l'appelante en l'espèce, étant donné que ce contribuable ne peut pas invoquer à son profit la présomption de régularité au fond instaurée par le § 208 (1) AO en faveur des frais comptabilisés au titre de dépenses d'exploitation. Il s'ensuit que l'appelante est tenue de prouver concrètement par rapport aux dépenses invoquées par elle l'existence du lien de causalité suffisamment étroit et exclusif susvisé.

Il y a lieu de rappeler que le réviseur avait rejeté la déduction, au titre des trois années d'imposition concernées, des frais comptabilisés sous trois comptes de charges.

En premier lieu, les frais inscrits au **compte n° … intitulé « Voyages et représentation »** ont été rejetés au titre des trois années litigieuses.

Pour **l'année 2006**, ce compte comporte essentiellement des notes et factures de restaurants, bars et cafés indigènes et étrangers dont la relation avec l'exploitation commerciale de l'appelante est justifiée selon elle par la promotion du club par l'équipe et la distribution de flyers dans ces autres restaurants, bars ou cafés ainsi que par des repas qui auraient été offerts aux artistes dans le cadre de leurs séjours en vue de prestations pour certaines soirées du …. Or, le réviseur avait déjà sollicité des précisions sur ces frais et notamment l'indication des bénéficiaires de ces repas. Dans le cadre de son recours contentieux, l'appelante produit certes des copies de ces notes et factures, mais indique à

chaque fois seulement, d'une part, qu'il s'agit de « *repas artistes* » dans le cadre de différentes soirées sans préciser autrement les personnes ayant bénéficié de ces repas et, d'autre part, qu'il s'agit de « *promotion du club par l'équipe* » sans justifier en quoi la promotion et la distribution de flyers impliquerait des consommations dans d'autres locaux. Ledit compte renseigne également des frais en relation avec le déplacement d'un administrateur de l'appelante vers ... sans fournir une explication quant au lien causal de ce voyage avec l'exploitation de l'entreprise de l'appelante. Au vu de ces éléments, la relation causale suffisante de ces frais avec l'exploitation commerciale de l'appelante ne se trouve pas établie à suffisance de droit et de fait par l'appelante.

D'un autre côté, le même compte fait encore état de plusieurs factures d'hôtel que l'appelante déclare être en relation avec la prise en charge de l'hébergement de certains artistes venus prester à l'occasion de certaines soirées. Les mentions sur les factures d'hôtel afférentes, dont notamment les noms des hôtes ayant séjourné à l'hôtel et les dates de séjour, ainsi que les indications de l'appelante quant aux soirées afférentes dans son établissement, permettent de retracer à suffisance que l'appelante a effectivement pris en charge les frais des séjours à l'hôtel des artistes étrangers qui sont venus fournir des prestations dans l'établissement de l'appelante. Il en est de même concernant certains frais de voyage connexes pris en charge par l'appelante.

Il s'ensuit que les frais enregistrés sous le compte … pour l'année 2006 peuvent être qualifiés de **dépenses d'exploitation** seulement pour un montant de (…+…+…+…+…+… =)… €.

Au titre de **l'année 2007**, ce même compte renseigne sous un montant total de … € un grand nombre de frais très variés allant de l'achat de verres, de fruits et de décorations, de certains frais d'hébergement de la direction de l'appelante en passant par des frais de restaurants et de bars au titre de promotion du club par son équipe et finalement d'un nombre important de frais d'hébergement, de déplacement et de restauration pris en charge par l'appelante en faveur d'artistes venus prester dans son établissement. Ici encore, l'analyse du dossier soumis par l'appelante a permis à la Cour de conclure à la reconnaissance comme dépenses d'exploitation de ceux des frais quant auxquels les documents soumis en cause permettent d'étayer, selon le cas, la relation avec les besoins de l'établissement de l'appelante ou la réalité de la prise en charge de frais en faveur d'artistes identifiés. Il y a partant lieu d'admettre la déduction en tant que **dépenses d'exploitation** de frais pour un total de (…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+….+…+…+…+…+…+…+…+ …+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+….+…+…+…+…+…+….=) … **€**.

Pour compte de **l'année 2008**, ledit compte renferme des frais de déplacement de la direction, un poste de frais de location de salles pour une réunion de la direction avec les fournisseurs, des frais de restaurants et de bars au titre de promotion du club par son équipe et finalement un nombre important de frais d'hébergement, de déplacement et de restauration pris en charge par l'appelante en faveur d'artistes venus prester dans son établissement. Par application des mêmes principes que pour les années antérieures, l'analyse du dossier soumis par l'appelante a permis à la Cour de conclure à la reconnaissance comme dépenses d'exploitation de ceux des frais quant auxquels les documents soumis en cause permettent d'étayer, selon le cas, la relation avec les besoins de l'établissement de l'appelante ou la réalité de la prise en charge de frais en faveur d'artistes identifiés. Il y a partant lieu d'admettre la déduction en tant que **dépenses d'exploitation** de frais pour un total de (…+… +…+…+…+…+…+…+…+ …=)… **€**.

En deuxième lieu, le réviseur a rejeté la déduction des frais enregistrés sous le **compte n° …intitulé « voyages et représentation invités »**.

Au titre de **l'année 2006**, ce compte comporte presque exclusivement des factures d'établissements hôteliers que l'appelante déclare encore être en relation avec la prise en charge de l'hébergement de certains artistes venus prester à l'occasion de certaines soirées. Ici encore, les mentions sur les factures d'hôtel afférentes, dont notamment les noms des hôtes ayant séjourné à l'hôtel et les dates de séjour, ainsi que les indications et pièces soumises par l'appelante quant aux soirées afférentes dans son établissement, permettent de retracer à suffisance qu'elle a effectivement pris en charge les frais des séjours à l'hôtel des artistes étrangers qui sont venus fournir des prestations dans l'établissement de l'appelante. Néanmoins, dans la mesure où l'appelante indique elle-même dans le grand livre relatif à ce compte que les pièces relatives à deux comptabilisations ne sont pas disponibles, il y a lieu d'exclure les montants afférents de la déduction comme dépenses d'exploitation.

Les frais comptabilisés sous les compte … au titre de l'exercice 2006 sont partant déductibles en tant que **dépenses d'exploitation** à concurrence de (… – … – … =) … **€**.

Pour **l'année 2007**, ont été comptabilisés sous ce compte un nombre réduit de frais d'hébergement et de déplacement en relation avec des prestations d'artistes étrangers dans l'établissement de l'appelante. Pour les mêmes motifs que ceux énoncés ci-avant concernant l'année 2006, il y a lieu d'admettre la déduction de ces frais comme **dépenses d'exploitation**, sauf pour un poste qui ne se trouve justifié par aucun document y relatif. Le montant déductible au titre de l'année 2007 s'établit partant à (… – … =) … **€**.

Au titre de **l'année 2008**, ce compte fait état d'un certain nombre de frais d'hébergement et de déplacement en relation avec des prestations d'artistes étrangers dans l'établissement de l'appelante, ainsi que de frais de promotion du club par l'équipe. Par application des principes déjà énoncés ci-avant, il y a lieu d'admettre la déduction de ceux des frais d'hébergement et de déplacement pour lesquels les mentions sur les documents afférents et les indications et pièces soumises par l'appelante quant aux soirées afférentes dans son établissement permettent de retracer à suffisance qu'elle a effectivement pris en charge ces frais des artistes étrangers qui sont venus fournir des prestations dans son établissement. Il y a donc lieu de qualifier comme **dépenses d'exploitation** un montant total de (…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+…=) … **€**.

Le troisième compte de frais non admis par le réviseur porte le **n° … et concerne les « frais de déplacement »**.

Pour **l'année 2006**, ce compte comporte des frais d'hébergement et de déplacement quant auxquels l'appelante a pu étayer à partir des mentions sur les factures d'hôtel afférentes, dont notamment les noms des hôtes ayant séjourné à l'hôtel et les dates de séjour, des autres pièces ainsi que des indications et pièces soumises par elle quant aux soirées afférentes dans son établissement, qu'elle a effectivement pris en charge les frais des séjours à l'hôtel et de déplacement des artistes étrangers qui sont venus fournir des prestations dans son établissement. Le même compte renseigne encore une facture relative à une fourniture informatique et une facture d'une station radio relative à des spots de publicité qui se trouvent également en relation avec l'exploitation commerciale de l'appelante. Par contre, cette relation ne se trouve pas établie par rapport aux dépenses liées au déplacement d'un administrateur de l'appelante à … et à celles pour lesquelles une pièce justificative fait défaut. Il s'ensuit que les frais enregistrés durant l'année 2006 sous le compte … sont déductibles en tant que **dépenses d'exploitation** à hauteur de (… – …– … – … – …– … – … =) … €.

Au titre de **l'année 2007**, figurent sous ce compte un certain nombre de frais de taxis et de déplacement, dont essentiellement des frais de billets de trains, que l'appelante entend voir mettre en relation avec des déplacements d'artistes venus prester dans son établissement, mais pour lesquels la preuve que ces frais ont été causés par des artistes

identifiés lors de soirées organisées par l’appelante ne se dégage pas du dossier par elle soumis en cause. Dans ces conditions, le montant total de ce compte à hauteur de … € ne peut **pas être admis en déduction en tant que dépenses d’exploitation**.

Du chef de **l’année 2008**, ce compte étale également un certain nombre de frais de taxis et de déplacement, dont essentiellement des frais de billets de trains ou d’avions, que l’appelante entend voir mettre en relation avec des déplacements d’artistes venus prester dans son établissement. Dans la mesure où les mentions sur certains des documents afférents et les indications et pièces soumises par l’appelante quant aux soirées afférentes dans son établissement permettent de retracer à suffisance qu’elle a effectivement pris en charge une partie de ces frais des artistes étrangers qui sont venus fournir des prestations dans son établissement, il y a donc lieu de qualifier cette partie des frais comptabilisés comme **dépenses d’exploitation** pour un montant total de (…+…+…+…+…+…+…+…+…+…+… +…+ …+…+…+…+…+…) =… **€**.

Quant aux marges bénéficiaires

En premier lieu, l’appelante estime que la fixation de l’impôt proviendrait pour l’essentiel d’un seul et unique calcul erroné, à savoir d’une comparaison des marges effectuée sur base d'une formule mathématique incorrectement appliquée. Elle rappelle que le rapport aurait fait état d’une prétendue chute de la marge sur engagé d’un chiffre de …% pour l’année 2006 à un chiffre de …% en 2007 et à un chiffre de …% en 2008 et qu’il aurait ainsi calculé une baisse de la marge sur engagé de …% entre 2006 et 2007 et une baisse de la marge sur engagé de …% entre 2007 et 2008, menant à une baisse totale de …% + …% = …% entre 2006 et 2008. Le réviseur aurait encore présumé que les baisses des marges de son établissement trouveraient leur origine dans des recettes non déclarées et prélevées au profit des actionnaires. Sur cette base, le réviseur aurait procédé à l'ajout au résultat imposable, pour l’exercice 2007, d’une distribution cachée de bénéfices de … € et, pour l’exercice 2008, d’une distribution cachée de bénéfices de … €.

D’après l’appelante, les calculs de diminution susmentionnés desdites marges de …% entre 2006 et 2007 et de …% entre 2006 et 2008 - et par conséquent les conclusions qui en sont tirées - seraient mathématiquement faux, au motif que le passage d'une marge sur engagé de …% en 2006 à une marge de …% en 2007 ne représenterait pas une diminution de *cette* marge de …%, mais de seulement …% entre 2006 et 2007, étant donné que le chiffre …% correspondrait à …% du chiffre …% en ce qu’il est inférieur de (…% - …% =) … % au chiffre …%. De même, le passage d’une marge sur engagé de …% en 2007 à une marge de …% en 2008 ne représenterait pas une diminution de cette marge de …%, mais seulement de …% entre 2007 et 2008, étant donné que le chiffre …% correspondrait à …% du chiffre …% en ce qu’il est inférieur de (…% - …% =) …% au chiffre …%.

Néanmoins, ni le directeur, ni le tribunal n’auraient apparemment compris cette erreur de calcul dans la mesure où ils n’auraient pas concrètement pris position y relativement et se seraient limités à arguer que seule une faible proportion des ventes de l’appelante aurait été documentée par des pièces justificatives. Le directeur tenterait également de légitimer cette erreur de calcul et le redressement qui en découle en s'appuyant sur la jurisprudence luxembourgeoise qui permet d'utiliser dans le cadre de taxations une valeur probable ou approximative et accepte que ce procédé puisse comporter nécessairement une marge d’incertitude ou d’inexactitude. L’appelante fait valoir que cette erreur de calcul ne s'analyserait pas en une marge d'incertitude ou d'inexactitude, mais en une erreur de calcul mathématique qui, quant à elle, devrait être inacceptable car évitable, de manière qu’il ne pourrait pas non plus être question d’une « *marge de sécurité licite faite avec mesure et modération* » comme le prétendrait l'Etat.

L’appelante souligne que ce reproche de l’erreur de calcul commise par le réviseur serait totalement indépendant du reproche subséquent fait au service de révision d'avoir simplement présumé que les baisses de ses marges trouveraient leur origine dans des recettes non déclarées et prélevées directement ou indirectement au profit des actionnaires, alors même qu'elles trouveraient leur origine dans le contexte macro-et microéconomique dans lequel l’appelante opère.

La Cour ne partage cependant pas l’analyse de l’appelante dont l’argumentation se fonde sur une méprise concernant le dénominateur par rapport aux chiffres de …% et de …% qui constituent la base des redressements opérés dans le rapport.

Il convient en premier lieu de préciser que le réviseur a lui-même indiqué dans son rapport que la marge sur engagé était de …% en 2006, de …% en 2007 et de …% en 2008 et qu’ « *on constate une chute de la marge sur engagé de …% entre 2006 et 2007 et de ..% entre 2006 et 2008. En tenant compte de l’augmentation des prix à l’achat cette chute de la marge se réduit à respectivement …% et …%* ». Les calculs des redressements critiqués sont donc fondés sur une chute de marge de …% entre les années 2006 et 2007 et de …% entre les années 2006 et 2008.

L’argumentation de l’appelante se fonde en effet sur la prémisse que les chiffres de …% et …% sont les numérateurs de fractions dont le dénominateur serait le chiffre 100, soit qu’ils correspondraient aux fractions …/100 et …/100.

Il est effectivement vrai que l’usage du symbole « % » derrière ces chiffres est de nature à suggérer cette analyse.

Or, en réalité, le réviseur a fondé le redressement de l’exercice 2007 sur une marge sur engagé corrigée par les augmentations de prix à l’achat de (… + … =) …% et a calculé que le bénéfice brut pour l’exercice 2007 s’élèverait à (… x … =) … €, ce qui correspond, par rapport au bénéfice brut résultant de la comptabilité de l’appelante de … €, à un redressement du bénéfice de (… – … =) .. arrondis à … €. Il s’ensuit que le chiffre de …% ne représente dans le calcul du réviseur non pas une augmentation de la marge sur engagé à hauteur de …/100, mais à concurrence de la différence entre …% et …%. Cette conclusion se trouve confirmée par le fait que le bénéfice redressé de … représente … fois le bénéfice brut résultant de la comptabilité de l’appelante, de manière que l’augmentation du bénéfice mis en compte s’élève à …% et non pas à …%.

La même conclusion s’impose concernant l’exercice 2008. Le bénéfice brut redressé de (… + … =) …. € correspond à …fois le bénéfice brut se dégageant de la comptabilité de l’appelante, de manière que le redressement de bénéfice s’élève à …%.

Il s’ensuit que le premier moyen de l’appelante relatif à une erreur de calcul laisse d’être justifié.

En deuxième lieu, l’appelante critique que le tribunal et le directeur auraient suivi le réviseur en ce que ce dernier, dans son rapport, aurait tout simplement présumé que les baisses des marges trouveraient leur origine dans des recettes non déclarées et prélevées au profit des actionnaires, alors qu'il serait clairement établi que ces baisses résulteraient exclusivement du contexte macro- et microéconomique de l’exploitation de l’appelante. L’appelante fait valoir que cette compression limitée de …% entre 2006 et 2007 et de …% entre 2007 et 2008 de la marge s'expliquerait de façon logique et crédible par, d'une part, la baisse des prix à la vente et, d’autre part, les offres de consommations gratuites pour le public féminin mises en place à partir de 2007 et poursuivies jusqu'à aujourd'hui. Ces mesures commerciales auraient dû être pratiquées pour assurer la compétitivité de l’entreprise de l’appelante qui n’avait eu que très peu de concurrents en tenant compte de son activité et sa clientèle cible au début de son activité mais qui s'est retrouvée sous la pression

de la concurrence agressive d'une multitude d'établissements nouvellement créés depuis 2005, entraînant que l'appelante aurait perdu sa position initiale très confortable sur le marché.

Ainsi, l'appelante expose plus particulièrement, concernant les boissons les plus vendues, qu'elle aurait dû réagir et baisser les prix, alors qu'en même temps les prix de revient auraient augmenté et elle cite à cet égard comme exemples, appuyés par les cartes de consommation de l'établissement pour les années 2006, 2007 et 2008, que :

- le prix de vente d'une bouteille de champagne de base a été baissé de … € en 2006 à … € en 2007 (baisse de …%), baisse qui a été maintenue en 2008 malgré l'augmentation des prix de revient ;
- le prix de vente d'une bouteille de Whisky de base a été baissé de … € en 2006 à …€ en 2007 (baisse de …%), prix maintenu en 2008 ;
- le prix de vente d'une bouteille de Vodka de base a été baissé de …€ en 2006 à … € en 2007 (baisse de …%), prix maintenu en 2008.

L'appelante ajoute que d'autre part, l'augmentation significative et générale des prix d'achat de boissons, dont notamment les boissons alcoolisées, aurait aussi contribué à ladite baisse des marges, vu que plus particulièrement, entre 2006 et 2007, le prix des champagnes Moët et Chandon aurait augmenté de …%, celui des bouteilles « magnum » de champagne Laurent Perrier de …% entre 2007 et 2008 et les soft drinks « Sprite » en 2007 de près de… %. Elle ajoute que les frais de personnel auraient, quant à eux, augmenté, ne serait-ce que par l'effet de l'indexation des salaires à hauteur de …% entre 2006 et 2008.

Elle relève un autre élément qui aurait eu une influence extrêmement négative sur son exploitation à partir de 2006 et qui serait constitué par la publicité négative découlant de l'arrestation en France en octobre 2005 de l'un de ses …, soupçonné de blanchiment et d'association de malfaiteurs, et dont le procès pénal ne vient que de se terminer par un non-lieu. Dans ce contexte, des perquisitions auraient eu lieu dans l'établissement de l'appelante. Cette affaire aurait été portée au grand public par les médias et aurait évidemment eu, à court et à long terme, un impact négatif dramatique sur la réputation, la fréquentation et donc les ventes de l'établissement de l'appelante qui aurait, pour cette raison, changé d'enseigne en remplaçant celle du « … » par celle du « … » pour remédier, autant que possible, aux amalgames la mêlant à cette affaire et éviter les conséquences commerciales néfastes en découlant pour elle.

Par ailleurs, le même … et certains … auraient attaqué l'appelante en justice depuis lors et cette affaire aurait dû et devrait encore actuellement consacrer un énorme investissement de ses ressources humaines et financières pour la défense de ses droits, cette donnée impactant négativement la performance de la gestion opérationnelle de l'établissement. La conséquence aurait notamment été une augmentation très importante des frais d'avocat pour la représentation dans les différentes procédures, frais que l'appelante n'aurait pas eus avant 2006.

L'appelante invoque également le contexte économique général, lequel aurait aussi eu un impact direct négatif sur la fréquentation et les ventes, ces baisses ayant été, par comparaison avec des entreprises concurrentes et /ou actives dans d'autres secteurs, non seulement très limitées, mais elles constitueraient au contraire un résultat commercial tout à fait honorable. Elle se prévaut ainsi de documents comptables disponibles au registre de commerce de deux sociétés concurrentes, l'une d'elles ayant connu une chute de son résultat de …% entre 2006 et 2007 et étant passée, entre 2007 et 2008, d'un bénéfice de … € à une perte de … €. Elle renvoie encore à d'autres entreprises luxembourgeoises qui auraient été victimes de l'environnement économique difficile des années 2006 à 2008 pour en déduire

que sous ces conditions vouloir rattacher à l'évolution de la marge de prétendus revenus non déclarés reviendrait à ignorer la réalité économique.

En conclusion, l’appelante estime avoir fourni de multiples preuves et explications qui seraient plus que suffisantes et qu’il ne saurait lui être reproché de ne pas avoir apporté de preuves suffisantes pour « *retracer avec exactitude la baisse de la marge* », l’appelante ajoutant qu’une baisse de la fréquentation d'un établissement ne pouvant fondamentalement qu'être constatée comptablement.

L’appelante se réfère à la jurisprudence relative aux distributions cachées de bénéfices pour considérer que le rapport resterait en défaut d'apporter de quelconques éléments concrets et pertinents mettant en cause la réalité économique des pertes susmentionnées, notamment en ce qui concerne sa simple allégation que des recettes n’auraient pas été déclarées, et qu’il se contenterait de suppositions non autrement étayées qui ne correspondraient pas à la réalité économique.

Elle reproche au rapport que, dans son calcul des marges sur engagé, il ne tiendrait pas compte de certaines boissons lui ayant été offertes gratuitement par ses fournisseurs conformément à une pratique courante dans le secteur d’activité de l’appelante, l’avantage recherché par les fournisseurs étant un marketing sur le terrain de leurs produits et une fidélisation et des revendeurs à l’instar de l’appelante et des consommateurs finaux. Ainsi, concrètement, l’appelante aurait reçu gratuitement … bouteilles de champagne Laurent Perrier livrées en mai 2006 d’une valeur en prix d’achat de … € HT et de … canettes de marque « *Red Bull* » d’une valeur en prix d’achat de … € HT. De telles livraisons gratuites n'auraient plus été pratiquées lors des exercices suivants et ce en dépit de ce que les parties l’avaient initialement convenu contractuellement, raison pour laquelle ces livraisons n'apparaissent pas au cours des exercices 2007 et 2008, comme le relève le réviseur. L’appelante estime d’autant plus qu’elle aurait apporté suffisamment d’éléments de preuve de nature à documenter la réalité, sinon l'apparence d'une réalité économique desdites livraisons gratuites, de leur vente et de leur connexion exclusive à son entreprise, de manière qu’il aurait incombé au bureau d'imposition et au réviseur de faire état d'éléments suffisamment concrets pour ébranler cette réalité sinon l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et de la réalité économique des livraisons gratuites et de leur distribution rémunérée dans le cadre exclusif de l'entreprise. Or, de tels éléments n'auraient pas été apportés par le réviseur dans le rapport, notamment concernant l'absence de traçabilité des livraisons et l'allégation que les produits auraient pu être offerts et non pas vendus.

L’appelante conclut qu’il ressortirait de son argumentation qu’il ne pourrait être présumé que les baisses de marges susmentionnées trouvent leur origine dans des recettes non déclarées et prélevées soit directement soit indirectement au profit des actionnaires, alors que, contrairement aux avancements du réviseur, il serait clairement établi que ces baisses résulteraient exclusivement du contexte macro-et microéconomique.

Les premiers juges ont judicieusement retenu que la première question qui se pose dans le cadre sous examen est celle de savoir si l’administration a valablement pu procéder à une taxation des revenus de l’appelante sur base du § 217 AO, aux termes duquel « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher

oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Cette disposition érige notamment la présence d'irrégularités au niveau de la comptabilité et l'existence d'une seule comptabilité formellement ou matériellement incorrecte en un cas d'ouverture pour une taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation.

Or, au vu des développements et conclusions retenus par la Cour ci-avant relativement à la qualification de la comptabilité de l'appelante pour les années d'imposition en cause, le cas d'ouverture de l'existence d'une comptabilité irrégulière se trouve vérifié en l'espèce, de manière que le recours, par le réviseur et à sa suite par le bureau d'imposition, à la taxation d'office peut légalement s'appuyer sur le § 217 AO.

Conformément à sa dénomination allemande (« *Schätzung* »), la taxation d'office consiste « *à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible* ». Ce procédé comporte nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude tandis que la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération. Il est ainsi vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable met le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, voire par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations et sa comptabilité qualifiée d'irrégulière ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité.

En l'espèce, la comptabilité de l'appelante pour l'année 2006 était elle-même qualifiée d'irrégulière, mais est également celle qui fait ressortir la marge sur engagé la plus élevée des trois exercices en cause. De plus, la comptabilité ne permettait pas de vérifier concrètement le niveau des recettes de ventes en contre-partie de paiements en numéraire pour les trois exercices concernés. Dans ces conditions, le réviseur pouvait valablement soupçonner que l'ensemble des recettes n'avaient pas été enregistrées au titre des exercices 2007 et 2008 et que les réductions des marges sur engagé des exercices 2007 et 2008 pouvaient trouver une explication dans des recettes non comptabilisées. Le réviseur a encore *a priori* pu se fonder sur la marge sur engagé la plus élevée des trois exercices et extrapoler des redressements de bénéfices à partir de la marge ainsi constatée pour l'année 2006.

D'un autre côté, la Cour constate que le réviseur s'est fondé sur la marge sur engagé de …% pour l'année 2006 alors même qu'elle découle d'une comptabilité qualifiée d'irrégulière et que le réviseur n'a procédé à aucune comparaison de ces marges sur engagé réalisées par l'appelante par rapport aux marges sur engagé réalisées par d'autres établissements concurrents durant la même période. En outre, le réviseur a fixé le niveau des redressements sans aucune référence à d'autres établissements similaires qui auraient pu maintenir une marge similaire. En revanche, l'appelante fait état, de manière plausible, de différents facteurs qui étaient de nature à affecter le niveau de sa marge durant les années 2007 et 2008, dont notamment la situation macro-économique, la concurrence croissante d'autres établissements et la nécessité en découlant de réagir au niveau des prix de certaines

boissons et d'actions promotionnelles, dont notamment des entrées et boissons gratuites pour la clientèle féminine, ensemble la publicité négative découlant de l'arrestation de l'ancien administrateur et la cessation, par certains fournisseurs, de leurs actions de mise à disposition gratuite de boissons à l'appelante. La Cour ne partage pas entièrement la position du tribunal que ces éléments ne seraient pas étayés à suffisance par des pièces probantes lui permettant de retracer avec exactitude la baisse de la marge bénéficiaire pour les années d'imposition 2007 et 2008 et pour mettre utilement en doute l'évaluation faite par le service de révision et confirmée par le directeur. En effet, si la preuve concrète de l'incidence de certains de ces facteurs sur le chiffre d'affaires est difficile à rapporter, il faut néanmoins tenir compte de ces éléments dès lors qu'ils sont de nature à avoir une incidence sur la situation financière de l'appelante d'après les expériences de la vie économique, ce qui implique dans le cadre d'une taxation de revenus qu'ils doivent entrer en compte dans la détermination de la « *valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible* ».

Il découle de ces considérations que le recours à la taxation de revenus par le réviseur était justifié en son principe, mais que le niveau concret des redressements pour les années 2007 et 2008 n'a pas dûment tenu compte des facteurs extérieurs à l'établissement de l'appelante pourtant pour le moins avancés en partie de manière plausible par elle, de manière que la Cour considère le niveau des redressements comme excessifs par rapport à la situation concrète de l'appelante. Dans la mesure où la taxation de revenus correspond à une approximation et où la Cour ne s'est pas vu soumettre des éléments plus précis lui permettant de chiffrer plus concrètement les incidences des éléments susvisés, il y a lieu de rester dans la logique de l'approximation de la taxation et de réduire les revenus ajoutés pour les années 2007 et 2008 de moitié en tenant ainsi compte du bien-fondé en principe d'une augmentation du bénéfice par le réviseur, toutefois contrebalancée en partie par les explications plausibles de l'appelante. Le montant ajouté se réduit ainsi de … € à … € pour l'année 2007 et de … à … € pour l'année 2008.

Ensuite, relativement à la contestation, par l'appelante, de la qualification comme distributions cachées de bénéfices des redressements à ajouter aux résultats de l'appelante des exercices 2007 et 2008, l'article 164 LIR dispose à cet égard que « *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation visée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

Il résulte d'une lecture combinée des deux dispositions que la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable qu'il peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

La Cour partage entièrement l'analyse des premiers juges qu'eu égard aux constatations faites ci-avant tenant à l'irrégularité de la comptabilité de l'appelante et au fait que les mesures d'instruction du réviseur et du bureau d'imposition ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des recettes de l'appelante, dont ils supposent qu'elles ont directement ou indirectement été reversées aux actionnaires de l'appelante sans contrepartie, le bureau d'imposition a ainsi montré que ces circonstances rendent probable une telle distribution, qui n'a pas été éclairée ou documentée par l'appelante, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'appelante sans avoir à justifier exactement de cette diminution. Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouvait partant renversée par ces éléments et il incombe dès lors à l'appelante de prouver l'absence de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières. Or, l'appelante n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au directeur, ni au tribunal, ni finalement à la Cour un quelconque élément précis qui établirait qu'il n'y a pas eu diminution des bénéfices, à savoir que toutes les recettes ont été déclarées, ou que cette diminution des bénéfices est justifiée économiquement et non seulement motivée par des relations particulières entre l'appelante et ses actionnaires, de sorte que le bureau d'imposition a pu ajouter des montants évalués au bilan commercial 2007, voire 2008 en présumant une distribution cachée de bénéfice aux actionnaires, justifiée par leur seule qualité d'actionnaires de l'appelante.

Il s'ensuit que ce dernier moyen est à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen est partiellement justifié, de manière que la décision directoriale encourt la réformation en ce qui concerne l'amortissement définitif de la créance ..., la déduction partielle des frais comptabilisés sous les comptes …, …. et …, ainsi que la fixation des redressements des bénéfices des exercices 2007 et 2008, le tout conformément aux précisions contenues dans le dispositif ci-après.

La demande de l'appelante tendant à l'octroi d'une indemnité de procédure de 2.000 € est à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

Au vu de la solution au fond du litige, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour une moitié respectivement à l'appelante et à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 6 février 2015 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement dont appel, réforme la décision directoriale déférée du 12 septembre 2012 (n° C 17448 du rôle) et dit que

- ❖ l'amortissement définitif de la créance ... à hauteur de … €, comptabilisé parmi les autres charges exceptionnelles de gestion, est à déduire du résultat imposable et est à prendre en compte dans le cadre de la détermination de la fortune imposable de l'appelante,
- ❖ dit que les frais comptabilisés sous les comptes suivants sont à déduire en tant que dépenses d'exploitation à concurrence des montants suivants :
  - ➢ pour l'exercice 2006 :
  - – Voyages et représentation (poste …) : … €,
  - – Voyages et représentation invités (poste …) : … €,
  - – Frais de déplacement (poste …) : … €,
  - ➢ pour l'exercice 2007 :
    - – Voyages et représentation (poste …) : … €,
    - – Voyages et représentation invités (poste …) : … €,
    - – Frais de déplacement (poste …) : … €,
  - ➢ pour l'exercice 2008 :
    - – Voyages et représentation (poste ….) : … €,
    - – Voyages et représentation invités (poste …) : … €,
    - – Frais de déplacement (poste …) : …€,
- ❖ dit que les redressements des bénéfices des exercices sont réduits de … € à … € pour l'année 2007 et de … à … € pour l'année 2008,

rejette l'appel comme n'étant pas fondé pour le surplus,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

rejette la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 €,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour une moitié respectivement à l'appelante et à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 10 novembre 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS   s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier de la Cour administrative